



**А. Ю. Козаченко,**  
аспірант ННЦ «Інститут аграрної економіки»  
Національної академії аграрних наук (Київ)  
anyasalnikova@ukr.net

## СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

У статті досліджено місце та роль не виробничих витрат у системі бухгалтерського обліку. Визначено вплив не виробничих витрат на формування інформації в управлінському і фінансовому обліку.

**Ключові слова:** не виробничі витрати, бухгалтерський облік, рахунки.

### А. Ю. Козаченко СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К ФОРМИРОВАНИЮ И ОТРАЖЕНИЮ В УЧЕТЕ НЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

В статье исследованы место и роль непроизводственных расходов в системе бухгалтерского учета. Определено влияние непроизводственных затрат на формирование информации в управленческом и финансовом учете.

**Ключевые слова:** непроизводственные расходы, бухгалтерский учет, счета.

### A Y. Kozachenko SYSTEM APPROACH TO THE FORMATION AND RECORDING NON-PRODUCTION COSTS IN ACCOUNTING

The paper investigates the influence of the place and role of non-production costs in the accounting system. The impact of non-operating expenses in the formation of information management and financial accounting is defined.

**Key words:** non-productive expenditures, accounting, accounts.

**Постановка проблеми.** В умовах фінансової кризи організація обліку не виробничих витрат здійснюється у чітко визначених межах єдиної бухгалтерії та з розподілом її економічної інформації як у фінансовому, так і в управлінському спрямуванні. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік не виробничих витрат забезпечує менеджерів вищої та середньої ланки інформацією для своєчасного прийняття рішень, що впливатимуть на формування фінансових результатів діяльності підприємств. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» відбувається формування інформації у фінансовій звітності, яка є джерелом проведення аналітичних досліджень і розрахунку відповідних показників, що використовуються адміністрацією підприємства, менеджерами, працівниками, аудиторами, юристами та податківцями для різних потреб.

Організація і методика обліку не виробничих витрат на підприємствах не повною мірою відповідає сучасним вимогам та потребує дослідження за такими напрямками: вибір оптимального переліку статей не виробничих витрат і визначення бази їх розподілу за місцем виникнення та центрами відповідальності; удосконалення порядку відображення і списання не виробничих витрат у системі бухгалтерських рахунків. Зазначені питання зумовили актуальність статті.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Не виробничі витрати та ведення їх обліку розглядають у своїх наукових працях відомі вітчизняні вчені, а саме: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. П. Завгородній, Л. Сук, П. Сук, А. В. Череп, В. П. Ярмоленко. Проте дослідження цих авторів переважно зосереджені на загальних аспектах організації обліку не виробничих витрат у системі бухгалтерського обліку, без виокремлення їх складових.

**Мета статті** полягає в дослідженні проблем, що пов'язані з удосконаленням облікового відображення не виробничих витрат, а також в обґрунту-

ванні необхідності запровадження при цьому системного підходу.

**Основні результати дослідження.** Облік не виробничих витрат на підприємствах здійснюється у чітко визначених межах та належить до компетенції його власника або уповноваженого органу, який має вплив на оптимальний рівень витрат у результаті прийнятих обґрунтованих рішень і ставить за мету досягнення високих економічних результатів завдяки ефективному управлінню, організації збуту та реалізації продукції, що відіб'ється на результативній діяльності підприємства (рис. 1).

Рациональне планування витрат та досягнення їх оптимального рівня при виконанні будь-яких робіт у підрозділах підприємства дають можливість підвищити ефективність управління і впливають на організацію ефективної системи управлінського обліку в цілому. Адміністративною базою його впровадження, відповідно до міжнародної практики, є визначення на підприємствах



Рис. 1. Значення складових системи бухгалтерського обліку для не виробничих витрат  
Джерело: Складено автором

«центрів відповідальності», під якими розуміють сегмент, у межах якого встановлюється персональна відповідальність за виконання доведених показників [1, с. 34].

«Центри відповідальності» на підприємствах доцільно виділяти як об'єкти обліку з метою вирішення проблем, з якими стикаються підприємства при управлінні господарською діяльністю в підрозділах.

Виділення «центрів відповідальності» невиробничих витрат та ведення їх обліку з метою прийняття ефективних рішень має позитивний результат, який виявляється у можливості точного планування та обліку витрат і результатів; закріпленні персональної відповідальності та контролю за невиробничими витратами; своєчасному поданні інформації про витрати з метою виявлення загальної суми їх економії при організації виробництва і реалізації продукції, можливі перевитрати та підрозділи, які їх допустили. Робота таких центрів сприяє підвищенню рівня відповідальності керівників на місцях виникнення надмірних витрат, більшій свободі та ініціативі у прийнятті управлінських рішень, списанню шляхом прямого віднесення витрат на аналітичні рахунки центрів відповідальності, що, своєю чергою, створює умови для більш точного розподілу за об'єктами калькулювання.

«Місцями виникнення» витрат виступають структурні одиниці, що характеризуються просторовою або функціональною відокремленістю. Саме в них здійснюється первісне споживання виробничих ресурсів, а отже, і виникають витрати, для яких організовується планування, нормування та облік з метою контролю й управління ними [2, с. 475].

Місця виникнення невиробничих витрат можуть бути складовими центру відповідальності за умови, якщо вони формуються під впливом цього центру, об'єктом обліку якого є керівник, що контролює надання послуг та забезпечує виконання функцій управління і реалізації готової продукції.

Аналіз економічної літератури показав, що науковці в основному виділяють чотири типи «центрів відповідальності», формування яких відбувається відповідно до видів діяльності підприємств, де керівникам підрозділів відводяться певні повноваження. Проте, як зазначає Б. В. Івашкевич [3, с. 144], центри відповідальності доцільно класифікувати ще й за напрямками господарської діяльності. З метою визначення відповідальності за обсяги невиробничих витрат у структурних підрозділах підприємств розглянемо запропоновану науковцями класифікацію центрів, у межах яких встановлено персональну відповідальність керівництва (табл. 1).

Виділення таких центрів, що пов'язані безпосередньо зі збутом продукції та управлінням підприємством, найбільш чітко відповідає структурі невиробничих витрат, складовими яких є адміністративні витрати і витрати на збут.

Центри відповідальності управління, витрати в яких не пов'язані з конкретними видами продукції, та збутові центри, робота в яких співвідноситься з конкретними видами продукції, впливають на організацію ефективної системи управлінського обліку, що спрямована на досягнення оптимального рівня витрат при виконанні будь-якої діяльності в зазначених центрах.

Облік невиробничих витрат за центрами відповідальності із відповідним визначенням центрів витрат та місць їх виникнення дозволить покращити інформаційне забезпечення управління витратами в підрозділах через встановлення взаємозв'язку «витрати – результат», що належить до

Таблиця 1

**Класифікація центрів відповідальності**

Центр відповідальності	Науковці						Визначення відповідальності керівників
	М. Ф. Базаць	С. Ф. Голов	Л. В. Нападовська	П. Й. Атамас	Ю. М. Великий	Б. В. Івашкевич	
Формування за видами діяльності							
Центр витрат	+	+	+	+	+	+	за витратами
Центр доходу	+	+		+	+	+	за доходами
Центр прибутку	+	+	+	+	+	+	за витратами; доходами
Центр інвестицій	+	+	+	+		+	за витратами; доходами; інвестиціями
Формування за напрямками господарської діяльності							
Центр відповідальності за постачання						+	за витратами на заготівлю та придбання
Центр збуту						+	за витратами на відпуск та реалізацію
Центр відповідальності управління						+	за витратами адміністративних служб
Виробничі центри відповідальності						+	за виробництвом; виконанням робіт; наданням послуг

Джерело: Сформовано автором на основі [2; 3; 4; 5; 6]

компетенції відповідальних осіб і впливає на виявлення резервів економії ресурсів.

Облік невиробничих витрат, з метою формування інформації у фінансовій звітності відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», передбачено вести на трьох синтетичних рахунках (табл. 2).

Проте, на нашу думку, списувати всі невиробничі витрати на фінансовий результат недоцільно, оскільки вони є продовженням виробничого процесу, не залежать від обсягу продажу продукції, мають неподільні функції та впливають на принцип відповідності між доходами і витратами. Зазначене не забезпечує раціональну побудову належної інформаційної бази невиробничих витрат, її місця та значення в системі фінансового обліку.

Наприклад, невиробничі витрати, які пов'язані із складанням та пакуванням продукції, є прямим продовженням виробничого процесу, включаються до виробничої собівартості й списуються на рахунок 23 «Виробництво». Якщо зазначені витрати мають високу питому вагу, то облік їх зручніше вести на рахунках виробництва, після того як відбулося вилучення їх зі складу невиробничих витрат.

Невиробничі витрати, пов'язані із процесом перевезення, реалізацією, доведенням і доставкою до споживача готового продукту, можуть як залежати, так і не залежати від обсягу продажу продукції. Усі витрати на утримання персоналу, основних засобів, нематеріальних активів та взагалі змінні витрати на збут також не залежать від продажу і збуту продукції, результатом чого є їх включення до собівартості реалізованої продукції або вза-

Таблиця 2

**Облік невиробничих витрат**

№	Рахунок	Характеристика	Списання
1	92 «Адміністративні витрати»	Містить усю інформацію про витрати, що пов'язані як із управлінням, так і з обслуговуванням підприємства	Впливають на фінансовий результат, який, своєю чергою, визначає ефективність діяльності підприємства
2	93 «Витрати на збут»	Містить інформацію про суму витрат, пов'язаних із операціями щодо вивезення продукції власним транспортом	
3	94 «Інші витрати операційної діяльності»	Містить узагальнену інформацію щодо всіх витрат, які виникають у процесі управління, зокрема втрат, нестач, списань, нарахувань та виплат, здійснених підприємством	

Джерело: Сформовано на основі [7; 8]

галі списання на рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9] визначено, що для необхідності у визначенні фінансового результату досліджуваного звітного періоду доцільно порівняти доходи періоду із витратами на отримання цих доходів. Це означає, що списання на фінансовий результат розглянутих невиробничих витрат призведе до порушення існуючого принципу, який стосується відповідності між доходами та витратами. Адже такі невиробничі витрати, як зберігання і навантаження продукції, реклама в засобах масової інформації, проведення маркетингових досліджень, науково-дослідних робіт, різних розробок та взагалі всі змінні витрати на збут, якщо оплата за продукцію здійснюється після доставки її до споживача, передують одержанню доходів. З метою дотримання принципу відповідності витрати, що передують доходам, в обліку доцільно визначати як витрати майбутніх періодів й відображати по дебету рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів».

Невиробничі витрати, які пов'язані з управлінням підприємством і підтримкою його організаційної структури, тобто всі адміністративні витрати, не відносяться до окремого виду діяльності та мають неподільні функції. Тому, в межах фінансового обліку, ці витрати доцільно відносити до постійних витрат і списувати на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

З вищевикладеного випливає, що списання невиробничих витрат не може бути однаковим і залежить від особливостей внутрішньогосподарських процесів кожного підприємства.

Отже, для правильного формування показників, які наводяться в системі фінансового обліку підприємств, доцільно самостійно вибирати статті невиробничих витрат та порядок їх списання, який, своєю чергою, впливає на формування показника повної собівартості.

Згідно із діючим Планом рахунків та Інструкцією № 291 щодо його використання, у системі фінансового обліку можна застосовувати декілька варіантів ведення обліку невиробничих витрат (рис. 2).

Розглянуте списання невиробничих витрат на рахунки 23 «Виробництво», 39 «Витрати майбутніх періодів», 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та 791 «Результат операційної діяльності» суперечить п. 17 П(С)БО 16 «Витрати» і впливає на визначення місця витрат у системі фінансового обліку.

**Висновки.** На основі дослідження доцільності використання та правильності ведення невиробничих витрат у системі бухгалтерського обліку ми дійшли таких висновків.

Класифікація невиробничих витрат в управлінському обліку забезпечує: організацію поточного контролю за витратами, їх розподіл за центрами відповідальності, встановлення причин відхилень від стратегічних планів; інформаційні потреби управлінського персоналу з метою прогнозування результатів діяльності підприємства.

Виокремлення класифікаційних ознак невиробничих витрат у фінансовому обліку сприятиме одержанню об'єктивної та достовірної інформації як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів, що дозволить їм прийняти оптимальні стратегічні рішення в умовах ринку.

**Література**

1. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал. – 2011. – № 6. – С. 34–44.
2. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
3. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2007. – 240 с.

4. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
5. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю. М. Великий, В. В. Прохорова, Н. В. Сабліна. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 192 с.
6. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

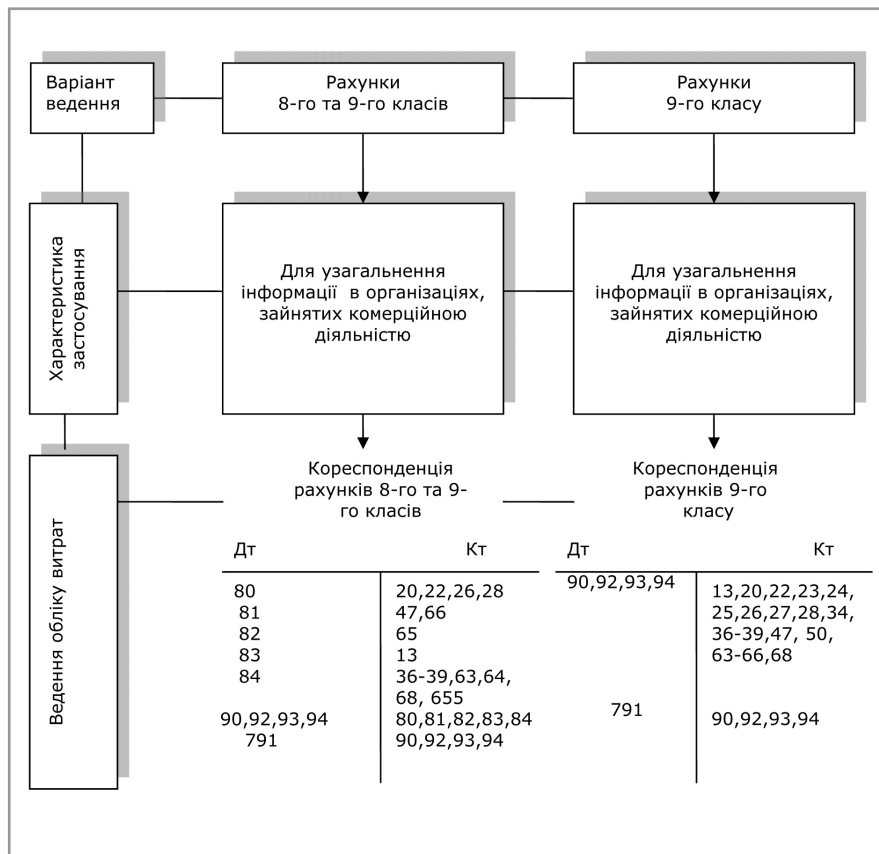


Рис. 2. Варіанти ведення обліку невиробничих витрат  
Джерело: [8]

Стаття надійшла до редакції 17 листопада 2012 року